



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	4037415-4	2014	4037415-4	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	REFRIGERANTES ARCO IRIS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM

VOTO INICIAL DO RELATOR - Juiz: EDISON AURÉLIO CORAZZA

Ementa:

ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - GUERRA FISCAL. COMPRA E VENDA. Regra da não-cumulatividade não é ilimitada, mas sofre a restrição prevista na própria Constituição Federal, no seu art. 155, §2º, XII, "g", combinado com o art. 1º e 8º, da LC 24/75. Nos casos como o aqui tratado não se trata de declaração de inconstitucionalidade ou ilegalidade de norma ou ato de outro Estado da Federação, mas do cumprimento da legislação vigente. Os incentivos fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas devem ser realizados por meio de convênios aprovados pelo CONFAZ. O artigo 15 da Lei Complementar 24/75 aplica-se somente aos incentivos fiscais concedidos até a data da promulgação da Constituição Federal de 1988. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA PÚBLICA CONHECIDO E PROVIDO.

Relatório e Voto:

Relatório e voto

Duas são as questões postas no Recurso Fazendário, ambas já conhecidas desta Câmara especial.

A primeira delas trata do termo final do prazo de lançamento, mais precisamente a decadência, tendo a decisão recorrida considerado, para o caso concreto, a sua ocorrência, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. A Fazenda do Estado apresenta a peça recursal pugnando pela aplicação do Artigo 173, I, do mesmo Código, apresentando paradigmas aptos para tanto.

Assim, dada a prevalência dos requisitos legais conheço do Recurso Especial para provê-lo. Isso porque esta matéria está pacificada neste tribunal e devidamente formalizada através da sua Súmula nº 09:

Nas autuações originadas da escrituração de créditos indevidos de ICMS, aplica-se a regra decadencial disposta no art 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Igual destino dou a matéria de mérito. Trata-se de recurso especial fazendário que questiona a legitimidade de incentivo fiscal concedido pelo Estado do Amazonas, sem a observância dos requisitos previstos no art. 155, §2º, XII, "g", da Constituição Federal.

Conheço do Recurso Especial posto que presentes os requisitos para tanto.

Segundo meu entendimento o artigo 15 da lei complementar nº 24/75, não teria sido recepcionado pela Constituição Federal e, por essa razão, não poderia autorizar a concessão de benefícios fiscais sem a respectiva aprovação dos Estados da Federação, por meio de Convênio.

Entretanto, para concluir nestes termos, necessário superar o quanto estabelecido no artigo 28 da Lei nº 13.457, de 18 de março de 2009, que veda o afastamento de dispositivo de lei vigente sob a alegação de inconstitucionalidade, requisito necessário para não recepção ou revogação – por incompatibilidade, do texto legal pela Carta Magna.

Assim, no silêncio do STF não poderia este tribunal avançar neste tema, sob pena de exceder sua competência.

Observe que o STF já apreciou a matéria, por mais de uma vez, merecendo destaque o quanto decidido na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 2.348, ajuizada pelo Governador do Amazonas contra dispositivos que afastavam a isenção no recolhimento de COFINS e PIS/PASEP sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 7.11.2003), e na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº. 1.799, quando suspensa a eficácia de dispositivo que projetava no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus (Relator o Ministro Marco Aurélio, Plenário, DJ 12.4.2002).

Referido entendimento encontrou reflexo no voto proferido pela Ministra Carmem Lúcia na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310-MT, onde reconheceu-se a recepção do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/1975 relativamente aos benefícios fiscais anteriores à CF/1988, e não de forma incondicionada e ilimitada, nos seguintes termos:

*A norma constitucional transitória invocada pelo Autor **impôs a preservação do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus**, restringindo, assim, o exercício da competência conferida aos Estados e ao Distrito Federal no corpo normativo permanente da Constituição de 1988, pela não incidência constitucionalmente qualificada instituída pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.*

Como se vê, a Corte Suprema se debruçou sobre a revogação de benefícios fiscais anteriores à CF/1988, pertinentes a operações de saída de mercadorias rumo à Zona Franca de Manaus, entendendo que restaram preservados aqueles existentes quando do advento da nova ordem constitucional.

Tais benesses fiscais são inconfundíveis com aquelas concedidas unilateralmente pelo Estado do Amazonas após a promulgação da Carta Magna, objeto do lançamento fiscal.

Nessa ordem de ideias, para que o crédito de ICMS destacado de documentos fiscais com origem no Estado do Amazonas pudesse ser apropriado pela Recorrida, fazia-se mesmo necessária a existência de convênio com o Estado de São Paulo, destino das mercadorias, nos termos do que dispõe o artigo 155, § 2º, XII, "g", da CF.

Dessa feita, conheço do recurso especial da fazenda pública para provê-lo, reformando a decisão recorrida e mantendo o lançamento fiscal nos termos em que proferido.

São Paulo, 24 de março 2022.

Edison Aurélio Corazza

Juiz com Vista



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	4037415-4	2014	4037415-4	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	REFRIGERANTES ARCO IRIS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES

Ementa:

I - ICMS. INFRAÇÕES RELATIVAS AO CRÉDITO DO IMPOSTO

1 e 2. CREDITOU-SE INDEVIDAMENTE, CONFORME DEMONSTRATIVO DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS POR RECEBIMENTO DE MERCADORIAS REMETIDAS POR ESTABELECIMENTO AMAZONENSE.

O VALOR APURADO REFERE-SE A BENEFÍCIO FISCAL CONCEDIDO UNILATERALMENTE NO ESTADO DO AMAZONAS.

PRELIMINAR DE DECADÊNCIA

CONHECIMENTO E PROVIMENTO ao apelo fazendário. **PARADIGMAS SERVÍVEIS.** Nas questões relacionadas a creditamento indevido aplicável o artigo 173, I do CTN. Inaplicável o artigo 150, §4º do CTN por ausência de requisito. Atividade a ser homologada não é qualquer atividade, mas sim aquela em que o particular encontra-se como sujeito passivo e não relacionada a creditamento, onde o particular se encontra como sujeito ativo. **NÃO OCORRERA O TERMO FATAL DE NATUREZA DECADENCIAL** destacado em ordinário. Matéria prevista na Súmula 9 do TIT.

MÉRITO

CONHECIMENTO E PROVIMENTO ao apelo fazendário. Reforma do decidido em ordinário com o restabelecimento do exigido em AIIM. **PARADIGMAS SERVÍVEIS.** Divergência de entendimento interpretativo em face do artigo 15 da LC 24/75 implicando em conclusões díspares. Concessão de incentivo creditício no Amazonas representa não incidência tributária, o que, por determinação constitucional do artigo 155, §2º, II da CF/88, implica obstáculo ao creditamento por parte do adquirente. Não há dispositivo excepcional infraconstitucional a beneficiá-lo.

Manutenção integral do exigido em AIIM.

Relatório e Voto:

VOTO-PREFERÊNCIA

01. Pedi preferência dos autos para destacar entendimento sobre os temas aqui elencados.
02. Peço vênia ao culto relator, Dr. EDISON AURÉLIO CORAZZA, para incorporar seu relato, assim como fundamentos e conclusão da questão de inexistência decadal alegada pelo RESP fazendário.
03. Conheço também do RESP fazendário na questão de mérito por compatibilidade paradigmática a ele DANDO PROVIMENTO.
04. O Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM) veicula pretensões de glosas de créditos de ICMS de adquirente paulista em face de operações interestaduais cujo remetente amazonense recebera benefício fiscal ausente de Convênio CONFAZ.
05. O cerne da questão está na interpretação do artigo 15 da LC 24/75 na questão de sua recepção ou não pela atual ordem constitucional e do seu alcance eficaz.
06. A autuada teve seus créditos glosados em face de recebimento de mercadorias oriundas do Estado do Amazonas, onde fora concedido à respectiva remetente incentivos fiscais ausentes de Convênio CONFAZ.
07. Quanto à questão de fundo, sou pelo **PROVIMENTO do RESP fazendário, no mesmo sentido do voto do i. relator, Dr. EDISON AURÉLIO CORAZZA** pois, apesar de entender recepcionado o artigo 15 da LC 24/75 devo, em interpretação sistemática, aceitar também que a aplicação da regra geral do artigo 155, §2º, II da CF/88 resta aplicável ao caso, não havendo norma excepcional que socorra o particular na sua pretensão e no seu entendimento. Fundamento.
08. O princípio da não cumulatividade estampado constitucionalmente no artigo 155, §2º, I e II da CF/88 prescreve:

I - O ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, ou pelo DF.

II - A isenção ou a não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) - não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) - acarretará a anulação do crédito relativo às operações ou prestações anteriores.
09. O princípio constitucional da não cumulatividade permite a compensação dos débitos (imposto devido) com os créditos de cada operação (imposto cobrado em anterior operação), como verificamos da leitura do inciso I acima.
10. Por sua vez, o inciso II prescreve que se houver isenção ou não incidência na cadeia circulatória do ICMS, o sistema admitirá o não creditamento ou a anulação de crédito já realizado nos casos ali descritos.
11. Entendendo incidência tributária como coincidência de linguagem, temos que a não incidência resta presente quando impraticável tal coincidência.

12. O montante devido a título de tributo é resultado de incidência tributária, onde o fato (fato gerador) resta coincidente com a hipótese normativa correlata (verificação da tributação), determinando coincidência linguística suficiente à qualificação de tal fato como jurídico, com a consequência determinada pela lei: o surgimento da relação jurídica obrigacional.
13. O efeito jurídico da concessão de benefícios creditícios é exatamente o oposto; pois temos que o efeito de tal concessão é a de não incidência tributária, já que seu critério temporal é a saída interestadual de mercadorias e seu único objetivo é o abatimento no montante devido (resultado de incidência tributária) de determinado valor a título de benefício.
14. A natureza jurídica deste crédito é diverso do crédito advindo da não cumulatividade; este dá-se por entrada de mercadorias aliada a montante cobrado em operação anterior; o crédito concedido pela lei amazonense é incentivo financeiro atribuído na saída de mercadorias do Amazonas, com o único objetivo de abater do montante devido um tanto incentivado não devido.
15. Se a finalidade do benefício é ser redutor de montante devido (resultado de incidência tributária), temos que seu perfil é diferencial, pois de valor incidente retira-se um montante não incidente: exatamente o valor fruto do benefício fiscal concedido, seja ele suportado por convênio autorizativo ou não.
16. Assim, o resultado da concessão de incentivos fiscais (regulares ou não) é uma não incidência tributária.
17. Esta a relação entre a não cumulatividade e o benefício fiscal concedido no Estado do Amazonas.
18. Vemos no dispositivo constitucional do art. 155, §2º, II que, salvo disposição em contrário da legislação, a não incidência provoca a impossibilidade do receptor da mercadoria com tal ausência incidental de se creditar de qualquer valor, pois se não há montante devido no remetente (resultado de não incidência tributária), não haverá montante cobrado em anterior operação na ótica do adquirente da mercadoria.
19. E sem montante cobrado fica obstado o ato do adquirente da mercadoria de creditar-se, conforme interpretação do artigo 155, §2º, I da CF/88.
20. Portanto, a regra geral constitucional é a de que, uma vez concedido e utilizado benefício ou incentivo fiscal por parte de remetente de mercadoria, cria-se respectivo e proporcional obstáculo ao crédito por parte do adquirente.
21. Porém, a norma constitucional do artigo 155, §2º, II prescreve "*salvo determinação em contrário da legislação*"; o que significa que se o ordenamento infraconstitucional prescrever a manutenção do crédito, apesar da não incidência em face da concessão de benefício, o adquirente de mercadorias, nestas condições, pode se creditar desse valor não incidente no correspondente remetente.
22. Mesmo não havendo montante cobrado em anterior operação, é possível, de forma excepcional, com fundamento no artigo 155, §2º, II da CF/88, a legislação infraconstitucional permitir a escrituração a crédito por parte do adquirente. Esta a previsão singular constitucional.
23. Portanto, as prescrições concessivas de crédito nestas condições trazem situações favoráveis ao creditamento e não obstáculos à sua prática por parte dos adquirentes.
24. Neste sentido, examinemos o art. 8º, I da LC 24/75:

**Art. 8º - A inobservância dos dispositivos desta Lei acarretará, cumulativamente:
I - a nulidade do ato e a ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria; [g.n.]**

25. Temos que neste contexto o artigo supra não seria obstáculo ao creditamento; mas sim, um excepcional benefício, pois seria exemplo de aplicação do "*salvo determinação em contrário da legislação*" previsto no art. 155, §2º, II da CF/88.
26. A interpretação dos dispositivos seria: a regra geral constitucional da não incidência estaria presente na concessão de incentivos fiscais sempre, sejam regulares ou não. No entanto, se houver convênio CONFAZ, o artigo 8º, I da LC 24/75 garante ao estabelecimento adquirente a manutenção do crédito cheio (norma excepcional do "*salvo determinação em contrário da legislação*"; art. 155, §2º, II da CF/88); se não houver convênio CONFAZ, aplica-se a regra geral com o impedimento ao adquirente do creditamento respectivo.
27. Assim, resta constitucionalmente recepcionado o artigo 8º, I da LC 24/75.
28. Por sua vez, também resta recepcionado o artigo 15 da LC 24/75 que prescreve:

Art. 15 da LC 24/75 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas.

29. Verifica-se que tal dispositivo retira a necessidade de celebração de convênio para as empresas que ali se instalarem. Portanto, quaisquer incentivos fiscais concedidos na Zona Franca de Manaus são regulares, produzindo todos os efeitos próprios de tal regularidade.
30. Nosso convencimento de sua recepção está na própria Constituição Federal que valida temporalmente o prescrito no artigo 15 da LC 24/75. Vide os artigos abaixo.

Art. 40 do ADCT- É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

31. Ora, expressamente a Lei Maior convalidou as situações excepcionais atribuíveis à Zona Franca de Manaus, inclusive em relação a incentivos fiscais; entenda-se, inclusive à sua concessão.
32. Recentemente, tal prazo fora normativamente dilatado:
33. Emenda Constitucional nº 83 de 05 de agosto de 2014 prorrogou prazo para a concessão livre de convênios autorizativos para os incentivos fiscais a serem concedidos às empresas estabelecidas ou que vierem a se estabelecer na Zona Franca de Manaus. Transcrevemos os artigos s. 92 e 92-A do ADCT.
- Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.**
Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
34. Portanto, quanto à recepção do artigo 15 da LC 24/75, encontramos fundamento na CF/88.
35. Quanto às suas consequências, fazemos o seguinte raciocínio:

- a) Se é concessão de benefício ou incentivo fiscal, seu efeito é de não incidência com relação ao montante que seria devido pela realização do fato gerador na saída de mercadorias da Zona Franca de Manaus; esta a regra geral;
- b) O requisito-condição excepcional do artigo 8º, I da LC 24/75 (se tem convênio aceita-se o creditamento por parte do adquirente; se não tem convênio, aplica-se a regra geral da não incidência e do não creditamento por parte do adquirente) não alcançaria as operações beneficiadas na Zona Franca de Manaus, pois o válido, vigente e eficaz artigo 15 da LC 24/74, combinado com os artigos 92 e 92-A do ADCT, retiraria quaisquer condições à concessão de benefícios fiscais aos estabelecimentos instalados na região manauara, assim como, de aplicação de quaisquer normas da LC 24/75; destacamos novamente o artigo 15 da LC 24/75:

Art. 15 da LC 24/75 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo

- c) Portanto, aparentemente, não encontramos na legislação infraconstitucional quaisquer dispositivos expressos que se encaixem no "salvo determinação em contrário da legislação" do art. 155, §2º, II da CF/88, como verificamos para aqueles não localizados na Zona Franca de Manaus; não haveria regra excepcional a dar suporte à manutenção do crédito, como o previsto no artigo 8º, I da LC 24/75;
- d) Assim, a glosa dos créditos efetuadas pelas Fazendas Públicas, em relação aos adquirentes de mercadorias, cujas operações interestaduais sofreram concessão de benefícios na Zona Franca de Manaus, encontraria suporte constitucional;
- e) Não há incompatibilidade em tal conclusão, pois o incentivo dado aos estabelecidos na ZFM fora facilitado em face da desnecessidade de Convênio CONFAZ; porém, como não há quaisquer outras previsões normativas a emprestar excepcional condição de manutenção de crédito, deve-se aplicar a regra geral constitucional do impedimento creditício ao adquirente, pois este o efeito genérico da não incidência tributária referente ao montante de tributo devido renunciado pelo Estado do Amazonas;
- f) Constroem-se juridicamente os efeitos do artigo 15 da LC 24/75 em face interpretativa das prescrições normativas da posterior ordem ditada pela CF/88.

36. Assim, com estes fundamentos, **CONHEÇO e DOU INTEGRAL PROVIMENTO ao RESP fazendário**, restabelecendo a exigência fiscal *in totum*, no mesmo sentido do relator.

ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES
Juiz com voto de preferência



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	4037415-4	2014	4037415-4	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	REFRIGERANTES ARCO IRIS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	JULIANO DI PIETRO

VOTO DE PREFERÊNCIA - Juiz: JULIANO DI PIETRO

Ementa:

ICMS. ZONA FRANCA DE MANAUS. GUERRA FISCAL. GLOSA DE CRÉDITOS. LC 24/75. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO FAZENDÁRIO CONHECIDO, MAS NÃO PROVIDO.

Relatório e Voto:

VOTO DE PREFERÊNCIA

Com a devida vênia a correntes de pensamento contrárias, pedi a presente preferência para aportar meu entendimento sobre a instigante questão dos créditos de ICMS na aquisição de mercadorias favorecidas com incentivos ou benefícios fiscais no âmbito da Zona Franca de Manaus.

Parabenizando o i. juiz relator, Dr. Marcelo Amaral Gonçalves de Mendonça, por seu voto muitíssimo bem estruturado e fundamentado, como lhe é próprio, acompanho-o quanto ao conhecimento do Especial e também quanto aos demais pontos controvertidos, mas ousou divergir acerca do mérito.

De início, cabe anotar o que prescrevia o parágrafo 6º do artigo 23 da Constituição Federal de 1967, com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº 1/69:

“Art. 23. **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sôbre:**

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias, realizadas por produtores, industriais e comerciantes, impostos que não serão cumulativos e dos quais se abaterá nos termos do disposto em lei complementar, o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.**

(...)

§ 4º Lei complementar poderá instituir, além das mencionadas no item II, outras categorias de contribuintes daquele impôsto.

§ 5º A alíquota do impôsto à que se refere o item II será uniforme para tôdas as mercadorias nas operações internas e interestaduais; o Senado Federal, mediante resolução tomada por iniciativa do Presidente da República, fixará as alíquotas máximas para as operações internas, as interestaduais e as de exportação.

§ 6º **As isenções do impôsto sôbre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios, celebrados e ratificados pelos Estados, segundo o disposto em lei complementar.**

§ 7º O impôsto de que trata o item II não incidirá sôbre as operações que destinem ao exterior produtos industrializados e outros que a lei indicar.

§ 8º Do produto da arrecadação do impôsto mencionado no item II, oitenta por cento constituirão receita dos Estados e vinte por cento, dos municípios. As parcelas pertencentes aos municípios serão creditadas em constas especiais, abertas em estabelecimentos oficiais de crédito, na forma e nos prazos fixados em lei federal.” (destaques acrescidos)

Avançando ao Sistema Constitucional Tributário vigente, encontramos o mesmo mandamento no artigo 155, inciso XII, alínea “g”, da Lei Maior:

“Art. 155. **Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:**

(Redação dada pela

Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - **operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;** (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

XII - **cabe à lei complementar:**

- definir seus contribuintes;
- dispor sobre substituição tributária;
- disciplinar o regime de compensação do imposto;
- fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

- e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos mencionados no inciso X, "a";
- f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
- g) **regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.**
- h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b; (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001) (Vide Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
- i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. (Incluída pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)" (...)." (destaques acrescentados)

O cotejo dos trechos destacados dos dispositivos constitucionais acima reproduzidos revela serem eles praticamente idênticos, com pequenas distinções impertinentes à análise que ora se efetua, revelando o inequívoco intuito constitucional de que o ICM, no Sistema anterior, e o ICMS, no Sistema vigente, somente podem ser objeto de isenções, incentivos e benefícios fiscais mediante deliberação dos Estados (e do Distrito Federal), mas sempre na forma definida em lei complementar.

Tal Lei Complementar é, de forma indisputada, a LC 24/75, devidamente recepcionada pelo Sistema Constitucional vigente. Tanto assim é que a própria Fazenda Estadual sempre se valeu, no tema da "Guerra Fiscal", das disposições de seu artigo 8º, inciso I ("ineficácia do crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria"), da referida Lei Complementar para glosar créditos do imposto quando da aquisição de mercadorias sujeitas a incentivos ou benefícios fiscal concedidos na origem à margem do CONFAZ.

Pois bem. Em seu artigo 15, assim dispõe a LC 24/75:

"Art. 15 - O disposto nesta Lei não se aplica às indústrias instaladas ou que vierem a instalar-se na Zona Franca de Manaus, sendo vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas."

Desde logo assevero que a mim afigura-se cristalino que, sem qualquer mitigação temporal, tal dispositivo - na esteira do artigo 8º, inciso I, da mesma Lei, o qual torna nulo o ato concessivo de incentivos ou benefícios fiscais à margem do CONFAZ e ineficaz o crédito fiscal atribuído ao estabelecimento receptor da mercadoria - excepciona as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus, com expressa vedação, destinada aos demais Estados da Federação, à exclusão daqueles incentivos ou benefícios fiscais.

Não se tem notícia de qualquer pronunciamento judicial aqui aplicável no sentido da não recepção do citado artigo 15 da LC 24/75 - ressaltando-se que o artigo 97 da CF/88 firma ser prerrogativa judicial a declaração de inconstitucionalidade de norma, originária ou superveniente -, razão pela qual decisão administrativa nesse sentido afrontaria diretamente o artigo 28 da Lei nº 13.457/2009:

"Artigo 28 - No julgamento é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

III - em enunciado de Súmula Vinculante; (NR)"

Assim, não vejo qualquer possibilidade de manutenção da glosa de créditos de ICMS ora controvertida, porquanto tal conduta estatal está vedada expressamente por lei complementar, em harmonia com o artigo 155, parágrafo 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal de 1988.

Voltarei ao tema adiante. Porém, antes, em amparo ao desenvolvimento lógico do presente percurso intelectual, mostra-se importante perscrutar entendimentos em sentido oposto, sempre com honestidade intelectual e disposição de ser convencido.

Nessa empreitada, anoto, com base em outros processos sobre o tema por mim já enfrentados, que quem defende a possibilidade da glosa de créditos ora debatida assim o faz - sem querer apoderar-me de tais entendimentos, mas apenas tentando compreendê-los - sob fundamentos que podem ser assim sintetizados:

(i) a aplicação do artigo 15 da LC 25/74 estaria restrita aos incentivos fiscais concedidos sob a égide do ordenamento pretérito, eis que o artigo 40 do ADCT teria recepcionado apenas o plexo de normas vigente quando do advento da CF/88 e por esta recepcionados (tais quais dispostos no Decreto-Lei 288/67), não alcançando, pois, incentivos outros concedidos pelo Estado do Amazonas já sob o império da Constituição Federal vigente, os quais, se concedidos sem autorização sem Convênio, são nulos, impondo-se a glosa creditícia pelo Estado de destino; e/ou

(ii) o resultado da concessão de incentivos fiscais seria uma não incidência tributária e, na vigência da Constituição Federal de 1988, a não incidência "não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes" (art. 155, §2º, II, "a"), "salvo determinação em contrário da legislação", de modo que, conquanto não sejam nulos os incentivos concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus, eles veiculam hipóteses de não-incidência, para as quais não haveria autorização para a manutenção dos respectivos créditos na legislação infraconstitucional, sendo, pois, constitucional a glosa em foco.

Quanto ao primeiro entendimento acima sintetizado e desde logo pedindo escusas por qualquer má-interpretação que tenha eu feito dele - cabendo ainda ressaltar o enorme respeito que nutro pelo debate de ideias e, mais ainda, pelos ilustríssimos juízes desta Corte que comungam de tal entendimento -, retomo o quanto asseverado no início do presente voto, no sentido de que, tal qual a Constituição Federal de 1988, a Carta pretérita igualmente impunha (art. 23, §6º) que "isenções" fossem concedidas nos termos fixados convênio, conforme disposição de lei complementar, sendo tal lei complementar justamente a LC 24/75.

Por conseguinte, a exigência de Convênio já era impositiva para a concessão de "isenção" de ICMS por qualquer Estado, à exceção do Estado do Amazonas para as indústrias instaladas ou que vierem a se instalar na Zona Franca de Manaus. Consequentemente, a ausência de Convênio não torna tais incentivos nulos também sob a égide da Constituição de 1988. Aliás, vale frisar que a segunda corrente de entendimento acima destacada igualmente não considera nulos tais incentivos, conquanto seja favorável à glosa de créditos do ICMS na situação presente.

Ademais, creio eu que tal questão desvincula-se do quanto disposto no Decreto-Lei nº 288/67, que em seu "Capítulo II" realmente trata de incentivos fiscais outros, os quais, porém, não limitam o alcance do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (com prazo prorrogado por força dos artigos 92 e 92-A também do ADCT), que dispõe:

"Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus."

Tal dispositivo constitucional tem em meu sentir alcance muito mais amplo, buscando a concretização do espírito constitucional em prol do desenvolvimento da região amazônica expresso em seu artigo 3º, III ("Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (...) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais"), não se limitando a um congelamento de um *status quo*.

Aliás, sobre o tema o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 592.891 na sistemática de repercussão geral definiu a seguinte tese: "Há direito ao creditamento de IPI na entrada de insumos, matéria-prima e material de embalagem adquiridos junto à Zona Franca de Manaus sob o regime da isenção, considerada a previsão de incentivos regionais constante do art. 43, § 2º, III, da Constituição Federal, combinada com o comando do art. 40 do ADCT".

Explique-se que, naquele feito, defendia a União a glosa de tais créditos por força do artigo 153, §3º, II, da Constituição Federal - ou seja, justamente com base no superveniente Sistema Constitucional Tributário -, o qual veda o creditamento do IPI na aquisição de insumos não tributados, tais quais aqueles oriundos da Zona Franca de Manaus.

Enfrentando o tema com serenidade mesmo diante da consolidação da jurisprudência da Suprema Corte de forma contrária ao creditamento do IPI na aquisição de insumos, matéria-prima e material de embalagem não tributados na origem em situações não excepcionais, a Ministra Rosa Weber assim consignou em seu voto vencedor:

"(...)

Trata-se, a instituição da ZFM, repito, de uma opção legítima do Constituinte originário, que entendeu por bem, ao delinear os contornos da República Federativa do Brasil, nela inserir um espaço peculiar, uma

verdadeira fissura, por assim dizer, na estrutura de outro modo simétrica da Federação. Levados a sério, aos preceitos inscritos nos arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, da Lei Maior e, em especial, ao art. 40, caput, do ADCT não pode ser atribuída exegese que lhes retire a densidade normativa. Subordinar o regime especial de isenção instituído pela norma de estatura constitucional preservadora da Zona Franca de Manaus à regra de creditamento do art. 153, § 3º, II, da CF, que, de fato, pressupõe cobrança anterior, vai, na minha compreensão, contra o sentido expresso da Constituição, e esta é que há de ser reverenciada, nos seus arts. arts. 3º, III, e 43, § 2º, III, e, no art. 40, caput, do ADCT. (...).” (destaques originais)

Não é demais transcrever também a ementa do julgado acima analisado:

“TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS – IPI. CREDITAMENTO NA AQUISIÇÃO DIRETA DE INSUMOS PROVENIENTES DA ZONA FRANCA DE MANAUS. ARTIGOS 40, 92 E 92-A DO ADCT. CONSTITUCIONALIDADE. ARTIGOS 3º, 43, § 2º, III, 151, I E 170, I E VII DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INAPLICABILIDADE DA REGRA CONTIDA NO ARTIGO 153, § 3º, II DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL À ESPÉCIE. **O fato de os produtos serem oriundos da Zona Franca de Manaus reveste-se de particularidade suficiente a distinguir o presente feito** dos anteriores julgados do Supremo Tribunal Federal sobre o creditamento do IPI quando em jogo medidas desonerativas. **O tratamento constitucional conferido aos incentivos fiscais direcionados para sub-região de Manaus é especialíssimo.** A isenção do IPI em prol do desenvolvimento da região é de interesse da federação como um todo, pois este desenvolvimento é, na verdade, da nação brasileira. A peculiaridade desta sistemática reclama exegese teleológica, de modo a assegurar a concretização da finalidade pretendida. À luz do postulado da razoabilidade, a regra da não cumulatividade esculpida no artigo 153, § 3º, II da Constituição, se compreendida como uma exigência de crédito presumido para creditamento diante de toda e qualquer isenção, cede espaço para a realização da igualdade, do pacto federativo, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e da soberania nacional. Recurso Extraordinário desprovido.” (Plenário. J. 25/04/2019, p. 20/09/2019)

Nesses termos e ante a impossibilidade de se limitar neste âmbito judicante, seja por inconstitucionalidade, seja por uma espécie de interpretação conforme a Constituição, o alcance do artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, permanece “vedado às demais Unidades da Federação determinar a exclusão de incentivo fiscal, prêmio ou estímulo concedido pelo Estado do Amazonas”, seja no que se refere a incentivos anterior à Constituição Federal de 1988, seja em relação a incentivos a ela posteriores.

E nem se diga que o STF, quando do julgamento da ADI-MC 1799, da ADI-MC 2348 ou ainda da ADI 310, teria limitado o alcance do artigo 15 da LC 24/75 a benefícios fiscais atinentes ao ICMS (ICMS) anteriores à CF/88. Ora, em todos aqueles julgados – **anteriores todos eles ao julgamento do RE 592.891 (Tema 332)** – tratava-se de pretendidas alterações diretas ao plexo de incentivos veiculados pelo Decreto-Lei 288/67 (ADI-MC 2348: afronta, pela MP 2.037-24, ao art. 40 do ADCT ao determinar que as vendas à ZFM não seriam isentas da COFINS; ADI-MC 1799: ofensa, pela MP 1.614-16, ao art. 40 do ADCT ao suspender a aprovação de novos projetos na Zona Franca e Manaus; e ADI 310: ofensa, pelos Convênios 1, 2 e 6/90, ao art. 40 do ADCT por restringirem a equiparação da ZFM ao exterior para fins de remessas de mercadorias), sendo tais julgados, além de impertinentes em razão de seus específicos objetos, carentes de qualquer orientação pretoriana no específico sentido de que o artigo 15 da LC 24/75 teria aplicação limitada.

E ainda lançando mão do quanto asseverado pelo Supremo Tribunal Federal no RE 592.891 (Tema 332), acredito que tais razões de decidir oriundas do intérprete máximo da Constituição Federal prestam-se igualmente para refutar a segunda linha de entendimento por mim livremente sintetizada alhures (“ausência de crédito ante a não incidência na operação anterior”). Isso, porque aquelas razões de decidir do STF claramente excepcionam, da regra geral de anulação do crédito, a não incidência do imposto por força de benefício ou incentivo fiscal própria da Zona Franca de Manaus, tal qual ocorre lá com o crédito do IPI e aqui com o crédito de ICMS, em respeito sobretudo ao desígnio constitucional de diminuição das desigualdades regionais. Ou seja, as regras do Sistema atual, gerais, atinentes à anulação de créditos por conta de isenções ou incentivos na origem – ou ainda não incidência, como se queira – **não se aplicam à excepcionalidade da Zona Franca de Manaus.**

Além disso, ainda que assim não fosse, retomo, sem cansativa repetição, o entendimento de que o artigo 15 da Lei Complementar nº 24/75, por ser a lei complementar a que alude o artigo 155, §2º, XII, “g”, da Constituição Federal, é com ela totalmente compatível e não possui qualquer limitação temporal, estando plenamente vigente e sendo aplicável também a incentivos e benefícios concedidos pelo Estado do Amazonas ao tempo da novel ordem constitucional a indústrias estabelecidas na Zona Franca de Manaus.

Em confirmação de tal afirmação, basta imaginar que, não existisse o artigo 15 na LC 24/75 e o legislador nacional, hoje, incluísse-o naquela Lei Complementar, invalidade alguma haveria, porquanto plenamente harmônica com a Constituição Federal de 1988, especialmente com seu já citado artigo 3º, inciso III. Daí que acredito eu, com ainda mais força, ofender o artigo 28 da Lei nº 13.457/2009 supor, sem expressa determinação legal ou do STF nesse sentido, que o artigo 15 da LC 24/75 não alcançaria incentivos e benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Amazonas já sob a égide da CF/88.

Tano assim é que o Convênio 190/2017, o qual pretendeu pacificar a “Guerra Fiscal” mediante convalidação de incentivos e benefícios fiscais concedidos à margem do COFAZ, estatuí logo em sua Cláusula Primeira, §3º, que:

“§ 3º O disposto neste convênio não se aplica aos benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, nos termos do art. 15 da Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, e pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, ambos com fundamento no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT da Constituição Federal.”

Evidentemente tal restrição não decorre do entendimento de que poderiam ser convalidados incentivos ou benefícios de outros Estados que não o do Amazonas, mas sim da inegável circunstância de que os incentivos concedidos no âmbito da Zona Franca de Manaus não necessitam de qualquer convalidação, o que, por força do quanto disciplinado no citado Convênio, aplica-se também aos créditos apropriados pelos adquirentes das mercadorias ali originadas com destino a outros Estados, que igualmente não necessitam de convalidação.

Nesses termos, **CONHEÇO DO RECURSO ESPECIAL FAZENDÁRIO**, mas **NEGO-LHE PROVIMENTO** pela impossibilidade da glosa dos créditos concedidos pelo Estado do Amazonas à Recorrente, localizada na Zona Franca Manaus.

Sala de Sessões, 24 de março de 2022.

Juliano Di Pietro

Relator



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
 COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
 TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

DRT	Número	Ano	AIIM	Câmara
08	4037415-4	2014	4037415-4	CÂMARA SUPERIOR

Tipo de Impugnação:	RECURSO ESPECIAL (FAZENDA)
Recorrente:	FAZENDA PÚBLICA
Recorrido:	REFRIGERANTES ARCO IRIS LTDA
Responsáveis Solidários:	
Relator:	EDISON AURÉLIO CORAZZA
Sustentação Oral Requerida:	SIM
Votos de Preferência:	ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES, JULIANO DI PIETRO

DECISÃO DA CÂMARA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): CONHECIDO INTEGRALMENTE. PROVIDO.

VOTO DO JUIZ RELATOR: EDISON AURÉLIO CORAZZA

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM O VOTO DO RELATOR:

MARCO ANTONIO VERISSIMO TEIXEIRA

MARCELO AMARAL GONÇALVES DE MENDONÇA

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: ARGOS CAMPOS RIBEIRO SIMÕES (Presidente)

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:

FÁBIO HENRIQUE BORDINI CRUZ

RODRIGO PANSANATO OSADA

MARIA AUGUSTA SANCHES

VALÉRIO PIMENTA DE MORAIS

CACILDA PEIXOTO

VOTO DE PREFERÊNCIA PROFERIDO: JULIANO DI PIETRO

RECURSO ESPECIAL (FAZENDA): Conhecido Integralmente. Não Provido.

JUÍZES QUE ACOMPANHARAM ESSE VOTO DE PREFERÊNCIA:

CARLOS AFONSO DELLA MONICA

AUGUSTO TOSCANO

MARIA DO ROSÁRIO PEREIRA ESTEVES

ALBERTO PODGAEC

KLAYTON MUNEHIRO FURUGUEM

CARLOS AMERICO DOMENEGHETTI BADIA



GOVERNO DO ESTADO DE SÃO PAULO
SECRETARIA DA FAZENDA
COORDENADORIA DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
TRIBUNAL DE IMPOSTOS E TAXAS

ePAT 5702
processo administrativo tributário eletrônico

AUTUADO
REFRIGERANTES ARCO IRIS LTDA

IE
647037573119

CNPJ
72077514000156

LOCALIDADE
São José do Rio Preto - SP

AIIM
4037415-4

JULGAMENTO NA CÂMARA DO TIT COM CERTIFICADO DIGITAL

Julgamento realizado na Câmara do Tribunal de Impostos e Taxas por meio do ePAT – Processo Administrativo Tributário Eletrônico, com a utilização do certificado digital dos juizes presentes na sessão de julgamento.

São Paulo, 24 de março de 2022
Tribunal de Impostos e Taxas